



# ДЕВЯТНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

---

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

22 мая 2017 года  
город Воронеж

Дело № А14-2237/2016

Резолютивная часть постановления объявлена 15 мая 2017 года.  
В полном объеме постановление изготовлено 22 мая 2017 года.

Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего судьи  
судей

Осиповой М.Б.,  
Ольшанской Н.А.,  
Скрынникова В.А.,

при ведении протокола судебного заседания секретарем Выборновой И.В.,  
при участии:

от общества с ограниченной ответственностью «Опытно-конструкторское бюро моторостроения»: Чекалов С.С., представитель по доверенности № 59 от 27.05.2016 сроком до 27.05.2017;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Воронежа: Занина О.П., представитель по доверенности № 03-17/01129 от 24.01.2017 сроком до 31.12.2017; Поздняков Ю.В., представитель по доверенности № 03-17/19497 от 17.11.2016; Камынина С.Н., представитель по доверенности № 03-17/01133 от 24.01.2017 сроком до 31.12.2017; Дорожкин А.Н., представитель по доверенности № 03-17/22485, сроком до 31.12.2017;

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Опытно-конструкторское бюро моторостроения» на решение Арбитражного суда Воронежской области от 08.02.2017 по делу № А14-2237/2016 (судья Соболева Е.П.) по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Опытно-конструкторское бюро моторостроения» (ОГРН 1153668009714, ИНН 3664204783) к Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Воронежа (ОГРН

1043600195847, ИНН 3665047950) о признании недействительным решения №10-24/28 от 05.11.2015 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части,

### **УСТАНОВИЛ:**

общество с ограниченной ответственностью «Опытно-конструкторское бюро моторостроения» (далее - Общество, ООО «ОКБМ», налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Воронежской области с заявлением к Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Воронежа (далее - Инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 05.11.2015 №10-24/28 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 1 451 269 руб., пени по налогу на добавленную стоимость в сумме 93 283 руб.

Решением Арбитражного суда Воронежской области от 08.02.2017 в удовлетворении требований общества с ограниченной ответственностью «Опытно-конструкторское бюро моторостроения» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Воронежа от 05.11.2015 №10-24/28 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 1 451 269 руб., пени по налогу на добавленную стоимость в сумме 93 283 руб. отказано.

Не согласившись с вынесенным судебным актом, ссылаясь на его незаконность и необоснованность, Общество обратилось в суд апелляционной инстанции с жалобой, в которой просит решение суда первой инстанции отменить и принять по делу новый судебный акт.

В обоснование апелляционной жалобы (с учетом ее дополнений) ООО «ОКБМ» указывает на необоснованность вывода суда первой инстанции о том, что налогоплательщик обязан восстановить налог на добавленную стоимость (ранее правомерно принятый к вычету) в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 3 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку по существу исключает применение налогоплательщиком права, установленного п. 4 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации.

Также, по мнению Общества, суд первой инстанции сделал неправомерный вывод о необходимости применения п. 3 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации руководствуясь исключительно понятием «списание» расходов на заказ, т.е. не фактическими обстоятельствами финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а вторичными

событиями учета.

При этом, по мнению заявителя жалобы, возникновение обязанности по восстановлению налога на добавленную стоимость связано с фактическим выбытием данного имущества от налогоплательщика и приобретением его другой стороной, у которой возникает право на применение вычета в отношении восстановленных сумм налога (постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.06.2010 по делу №А08-8848/2009).

Таким образом, как полагает Общество, допустимость применения п. 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации, а именно восстановление налога по произведенным операциям, следует осуществлять в момент передачи (реализации) актива.

Применительно к обстоятельствам настоящего дела такое выбытие спорных расходов, как полагает Общество, произошло 06.07.2015, приобретенные работы от ООО ИСК «Возрождение» не вошли в структуру первого этапа работ, произведенных Обществом для АО «Технодинамика». Следовательно, у Общества не возникла обязанность в проверяемом периоде восстановить налог на добавленную стоимость в силу пункта 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации.

В представленном суду апелляционной инстанции отзыве (с учетом его дополнения) налоговый орган возражает против доводов апелляционной жалобы, указывает на законность и обоснованность судебного акта, а также на отсутствие оснований для отмены или изменения решения суда первой инстанции.

Изучив материалы дела, обсудив доводы, изложенные в апелляционной жалобе и отзыве на нее, заслушав представителей лиц, участвующих в деле, явившихся в судебное заседание, суд апелляционной инстанции не находит оснований для отмены или изменения решения суда первой инстанции.

Как следует из материалов дела, в отношении общества с ограниченной ответственностью «Опытно-конструкторское бюро моторостроения» Инспекцией Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Воронежа была проведена выездная налоговая проверка за период с 01.01.2012 по 30.12.2014 по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов, в том числе налога на добавленную стоимость.

По итогам налоговой проверки был составлен акт выездной налоговой проверки №10-22/21 от 06.08.2015.

По результатам рассмотрения акта и материалов выездной налоговой проверки, начальником Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Воронежа Золотаревой В.Н. вынесено решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения №10-24/28 от 05.11.2015 (л.д.22-40, т.1), в котором

содержится указание на неуплату Обществом налога на добавленную стоимость в сумме 1 452 024 руб. за 4 квартал 2014 года, предложение уплатить недоимку по налогу на добавленную стоимость в указанной сумме, с также пени, начисленные на недоимку по НДС в сумме 93 283 руб. по состоянию на 05.11.2015. В привлечении ООО «ОКБМ» к налоговой ответственности отказано.

Основанием для вынесения указанного решения в части начисления налога на добавленную стоимость послужили выводы налогового органа о том, что ООО «ОКБМ» в проверяемом периоде не были учтены требования п.2 ст. 170 НК РФ, пп.2 п.3 ст. 170 и пп.1 п.2 ст. 171 НК РФ, в связи с чем, за 4 квартал 2014 года неправомерно не восстановлен НДС, ранее принятый к вычету по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым в операциях, не подлежащих налогообложению.

Не согласившись с решением налогового органа №10-24/28 от 05.11.2015, Общество обратилось с жалобой в Управление Федеральной налоговой службы по Воронежской области. Решением Управления Федеральной налоговой службы по Воронежской области №15-1-18/01757@ от 29.01.2016 (л.д.81-86, т.1) решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Воронежа №10-24/28 от 05.11.2015 было оставлено без изменения.

Полагая, что решение об отказе в привлечении общества с ограниченной ответственностью «Опытно-конструкторское бюро моторостроения» к ответственности за совершение налогового правонарушения №10-24/28 от 05.11.2015 в части выводов о необходимости восстановления сумм налоговых вычетов по НДС в 4 квартале 2014 года в размере 1 452 024руб., ранее принятому к вычету по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым в операциях, не подлежащих налогообложению (что повлекло предложение в пп. 3.1, 3.2 резолютивной части решения уплатить недоимку по НДС и пени в указанных суммах), противоречит действующему законодательству и нарушает его права и законные интересы, Общество обратилось с настоящим заявлением в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении заявленных Обществом требований, суд первой инстанции обоснованно руководствовался следующим.

В соответствии со ст. 146 НК РФ объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются установленные данной статьей операции, в том числе реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Налоговая база по НДС в зависимости от характера осуществляемых налогоплательщиком операций определяется налогоплательщиком в соответствии с требованиями ст. 154 - 159, 162 НК РФ.

В силу ст. 166 НК РФ сумма налога при определении налоговой базы в

соответствии со статьями 154 - 159 и 162 НК РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в соответствии с порядком, установленным пунктом 1 данной статьи.

Согласно п. 1 ст. 173 НК РФ сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 НК РФ (за исключением налоговых вычетов, предусмотренных п. 3 ст. 172 НК РФ), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со ст. 166 НК РФ и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с настоящей главой.

В соответствии с п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные данной статьей налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Согласно ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. 3, 6 - 8 ст. 171 НК РФ.

Вычетам подлежат, если иное не установлено указанной статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет

указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

При этом, при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в том числе основных средств и нематериальных активов, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и налог к вычету не предъявляется. (п.п.1 п.2 ст.170 НК РФ).

Кроме того, положениями ст.170 НК РФ установлен порядок предъявления к вычету и исчерпывающий перечень оснований восстановления ранее правомерно принятого к вычету налога.

Так, п.п. 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ предусмотрено, что суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случаях дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций, указанных в пункте 2 названной статьи.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ.

Таким образом, основанием для восстановления ранее правомерно принятых к вычету сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) применительно к положениям п.п.2 п.3 ст.170 НК РФ является передача либо начало использования приобретенных налогоплательщиком товаров, работ, услуг для осуществления операций не подлежащих налогообложению НДС.

При этом, указанные положения закона не связывают такую обязанность налогоплательщика с моментом осуществления необлагаемой НДС операции.

Как следует из материалов дела, в ходе выездной налоговой проверки было установлено, что ООО «ОКБМ» заключен договор от 04.12.2014 №КР 1407-14 на выполнение составной части опытно-конструкторской работы «Разработка СПМК -МС-21» с ОАО «Авиационное оборудование».

Согласно пункту 1 указанного договора, составная часть ОКР выполняется в рамках Федеральной целевой программы «Развитие

гражданской авиационной техники России на 2002-2010 годы и на период до 2015 года» и Государственного контракта, заключенного между Министерством промышленности и торговли РФ и ОАО «Авиационное оборудование».

В соответствии с пунктом 18 договора, источник финансирования работ – федеральный бюджет. Цена договора в части работ, выполняемых в 2014, - 14 000 000 руб., НДС не облагается (п. 15 договора).

Платежным поручением №7051 от 24.12.2014 ОАО «Авиационное оборудование» в адрес ЗАО «ОКБМ» перечислило сумму 14 000 000 руб. с назначением платежа «оплата аванса за работы по договору №КР 1407-14 от 24.12.2014 без налога (НДС)».

Также налоговым органом было установлено, что полученный авансовый платеж ООО «ОКБМ» в налоговую базу для исчисления НДС не включался, ввиду того, что указанная операция в силу п.п.16 п.3 ст.149 освобождена от налогообложения.

Согласно пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ от налогообложения НДС на территории Российской Федерации освобождается выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР):

- осуществляемых за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций (далее - фонды);

- выполняемых учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров.

В соответствии с п.2 ст.162 НК РФ положение п.1 данной статьи о включении в налоговую базу по НДС авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг, не применяется в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат обложению (освобождаются от обложения) НДС.

Таким образом, авансовые платежи, полученные в счет предстоящего выполнения вышеуказанных НИОКР, НДС не облагаются. Указанный факт сторонами не оспаривается.

Из материалов дела следует, что на предприятии организован «позаказный» учет производства и реализации продукции.

Так, согласно принятой Учетной политике для целей налогового учета ЗАО «ОКБМ» (правопреемником которого стало ООО «ОКБМ»), на каждый заключенный договор с заказчиками открывается отдельный заказ, которому присваивается определенный шифр (ШПЗ), учет затрат ведется позаказно.

В целях ведения раздельного учета НДС Обществом введен шифр производственных заказов, позволяющий разделять заказы, освобожденные от налогообложения, заказы, облагаемые по ставке 0%, и заказы, облагаемые

по ставке 18%, путем присвоения соответствующих шифров заказам (первые 3 цифры): 203 – операции по ставке 18 процентов, 204 – операции по ставке 0%, операции, освобождаемые от налогообложения (п. 3.3 Учетной политики ЗАО «ОКБМ» от 27.12.2013).

Согласно представленным на проверку сведениям финансово-экономического отдела ЗАО «ОКБМ» (ООО «ОКБМ» является правопреемником ЗАО «ОКБМ»), в декабре 2014 года по договору №КР 1407-14 от 04.12.2014 с ОАО «Авиационное оборудование» был открыт заказ на выполнение ОКР на тему «Разработка СПМК-МС-21» с шифром производственных затрат (ШПЗ) 20417014, в том числе: 20417014-1 - разработка РКД ТД на систему перемещения механизации крыла семейства самолетов МС-21 (СПМК-МС-21); 20417014-2 - изготовление одного опытного образца составной части самолетокомплекта СПМК-МС-2; 20417014-3 - проведение статических испытаний СПМК-МС-21.

По данным оборотно-сальдовой ведомости по счету 20 «Основное производство» по заказу 20417014-1 (МС-21 АО) за 2014 год сформированы затраты в сумме 10 675 202 руб. 69 коп., числящиеся конец периода 2014 года как незавершенное производство.

Состав сложившихся затрат следующий:

- амортизация ОС – 518 739 руб. 81 коп.
- заработная плата с отчислениями – 1 507 701 руб. 19 коп.
- резерв на оплату отпусков – 234 612 руб. 83 коп.
- газоснабжение – 146 748 руб. 94 коп.
- материальные расходы – 522 230 руб. 46 коп.
- услуги по охране – 391 071 руб. 24 коп.
- услуги сторонних организаций – 7 038 502 руб. 21 коп.
- электроэнергия – 236 715 руб. 88 коп.
- общепроизводственные расходы (аттестация, охрана труда, поверка приборов и др.) – 78 880 руб. 13 коп.

Также из материалов дела следует, что в составе указанных затрат присутствуют приобретенные товары, работы, услуги (материальные расходы, газоснабжение, услуги по охране, услуги сторонних организаций, электроэнергия), по которым НДС был заявлен к вычету при их приобретении.

Так, в частности, в состав налоговых вычетов при приобретении товаров, работ, услуг, списанных в состав затрат по указанному заказу, были включены суммы НДС, предъявленные Обществу в том числе ОАО «Воронежская энергосбытовая компания» по счет-фактуре от 31.10.2014 №73248/141041501, ООО «Газпром межрегионгаз Воронеж» по счетам-фактурам от 31.10.2014, ООО ИСК «Возрождение» по счет-фактуре №15 от 24.10.2014, ФГУП «Вневедомственная охрана объектов промышленности России» по счетам-фактурам 4 квартала 2014 г.



В ходе проверки налоговым органом было также установлено, что налогоплательщиком за 4 квартал 2014 неправомерно не произведено восстановление НДС по товарам (работам, услугам), списанным на затраты по заказу ШПЗ 20417014 МС-21 АО) по договору №КР 1407-14 от 04.12.2014 с ОАО «Авиационное оборудование» в сумме 8 062 601 руб. 67 коп. Согласно произведенному расчету, НДС, подлежащий восстановлению, составил 1 451 269 руб. ( т.1 л.д.25-27), соответственно, была доначислена к уплате за период 2014 год сумма НДС в указанном размере, а также начислены пени в порядке ст. 75 НК РФ в сумме 93 283 руб.

Общество, не соглашаясь с указанными выводами проверяющих и доначислениями налога на добавленную стоимость и пени, ссылалось на возможность применения с спорной ситуации «правила 5%», согласно которому организация, осуществляющая подлежащие налогообложению и освобожденные от налогообложения операции, обязана вести отдельный учет таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ). При установлении порядка ведения отдельного учета следует руководствоваться п. 4 ст. 170 НК РФ.

Как указывает налогоплательщик, данное положение налогового законодательства также отражено в учетной политике ООО «ОКБМ» следующим образом (п.3.3. абз. 13): «Организация применяет «правило 5%», предусмотренное в п. 4 ст. 170 НК РФ. Так, если в налоговом периоде доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не облагаются НДС, меньше или равна 5% от общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, то отдельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам и распределение данного НДС по пропорции не производится.

При этом все суммы налога, предъявленные организации продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, установленным в ст. 172 НК РФ».

Таким образом, по мнению ООО «ОКБМ», налогоплательщик правомерно воспользовался правилом 5% на вычеты в проверяемый период, поскольку, выполнило заложенные статьей 170 НК РФ условия для его применения.

Отклоняя указанные доводы налогоплательщика, суд первой инстанции правомерно исходил из следующего.

По смыслу положений главы 21 НК РФ суммы налога на добавленную стоимость, включенные в цену приобретенных товаров (работ, услуг), налогоплательщик либо предъявляет к налоговому вычету, либо включает в состав расходов при исчислении налога на прибыль. Таким критерием

является характер использования приобретенных товаров (работ, услуг), а именно: используются они для совершения операций, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, или для операций, не подлежащих обложению названным налогом (освобождаемых от налогообложения).

Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса (за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса), и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи, включаются в состав налоговых вычетов по названному налогу (пункт 2 статьи 171 Кодекса).

В случае использования приобретенных товаров (работ, услуг) для операций, в отношении которых налог на добавленную стоимость не исчисляется по основаниям, предусмотренным пунктом 2 статьи 170 Кодекса, суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику, включаются в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) и списываются в расходы по налогу на прибыль.

Пунктом 4 статьи 170 НК РФ предусмотрено изъятие из общего правила, которое касается налогоплательщиков, осуществляющих одновременно как облагаемые, так и освобожденные от налогообложения операции. Этой категорией налогоплательщиков суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в соответствии с пунктом 2 статьи 170 НК РФ - по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость; принимаются к вычету в соответствии со ст.172 НК РФ –по товарам, работам, услугам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС; а по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость - включаются в состав налоговых вычетов по названному налогу в той пропорции, в которой приобретенные товары (работы, услуги) используются в операциях, облагаемых налогом на добавленную стоимость. Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат обложению данным налогом (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период (абзац 5 пункта 4 статьи 170 НК РФ).

В этих целях на налогоплательщиков возложены обязанности по ведению отдельного учета сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и освобожденных от

налогообложения операций. При отсутствии у них отдельного учета суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежат и в расходы по налогу на прибыль не включаются (абзацы седьмой и восьмой пункта 4 статьи 170 НК РФ).

Согласно абзацу 7 пункта 4 статьи 170 НК РФ налогоплательщики имеют право не применять положения названного пункта к тем налоговым периодам, в которых доля расходов на производство товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат налоговому вычету в соответствии с порядком, определенным статьей 172 Кодекса.

Вместе с тем указанные положения п.4 ст.170 НК РФ относительно права не вести отдельный учет и принимать к вычету в полном объеме предъявленные суммы НДС в случае когда доля расходов на производство товаров (работ, услуг), операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство, не подлежат применению в отношении товаров, работ, услуг, используемых налогоплательщиком как для осуществления операций облагаемых НДС, так и не облагаемых НДС ( постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 №1407/11, определение ВС РФ от 12.10.2016 №305-КГ16-9537).

По изложенным основаниям соответствующие доводы апелляционной жалобы также подлежат отклонению.

Отклоняя ссылки Общества на то обстоятельство, что ООО «ОКБМ» не реализовывало результаты первого этапа работ ОАО «Авиационное оборудование» (наименование организации в процессе исполнения договорных обязательств было изменено на АО «Технодинамика») в 2014 году, реализация была осуществлена только 06.07.2015, что подтверждается бухгалтерскими документами (приложение № 4 к дополнению от «05» октября 2016 г.); соответственно момент восстановления НДС по использованным при производстве заказа работам, товарам, услугам –июль 2015 года, суд первой инстанции обоснованно исходил из положений п.п.2 п.п3 ст.170 НК РФ.

Как указано выше, обязанность восстановить сумму НДС, ранее правомерно принятую к вычету возникает у налогоплательщика в том налоговом периоде, когда товары, работы, услуги были переданы или начинают использоваться для осуществления операций, освобожденных от НДС, а не в момент совершения необлагаемой ( освобожденной) от НДС операции. Более того, в рассматриваемом случае в связи с получением Обществом аванса по договору ОАО «Авиационное оборудование» (АО «Технодинамика») момент определения налоговой базы, определяемый как

день **оплаты**, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав ( п.п.2 п.1 ст.167 НК РФ ) наступил.

При этом, как указано выше и не оспаривается Обществом в спорном периоде Общество списало в расходы по заказу ОАО «Авиационное оборудование» (АО «Технодинамика») спорные расходы, не восстановив НДС, то есть согласно данным учета приобретенные товары, работы услуги были переданы и начали использоваться для выполнения заказа.

Каких-либо доказательств, опровергающих представленные в материалы дела данные учета, полученные Инспекцией в ходе проверки Обществом не представлено.

Ссылки Общества на наличие ошибки, а также произвольное списание в состав расходов по спорному заказу рассматриваемых затрат, документально не подтверждены и являются бездоказательными.

Ссылки Общества на то обстоятельство, что при списании расходов по заказу ОАО «Авиационное оборудование» расходы ООО ИСК «Возрождение» не вошли в структуру расходов заказа и расходы на конкретный заказ, связанный с разработкой конструкторской документации определяются в момент реализации продукции при отражении в бухгалтерском учете следующих записей: Дебет 90 Кредит 43 (20, 26), а также на справку экономистов (приложение № 1 к дополнению 05.10.2016) отражает сведения, что образовало структуру расходов по факту реализации продукции первого этапа работ ОА «Технодинамика» ( т.3 л.д.67), судом апелляционной инстанции отклоняются. Из представленной справки не усматривается какие конкретно расходы по приобретенным товарам, работам, услугам включены в цену первого этапа работ. Представленная справка содержит лишь общее наименование этапа работ и основные показатели, формирующие цену. Соответственно указанная справка данные учета Общества о списании спорных затрат в состав расходов по по заказу ШПЗ 20417014 МС-21 АО по договору №КР 1407-14 от 04.12.2014 с ОАО «Авиационное оборудование» не опровергает.

То обстоятельство, что работы у ООО ИСК «Возрождения» были приобретены Обществом раньше, чем был заключен договор с ОАО «Авиационное оборудование» (приложение № 3 «05» октября 2016 г.) правового значения не имеет.

В п.3.3 Учетной политики ООО «ОКБМ» закреплено: «Сумма налога, предъявленная продавцами товаров (работ, услуг), которые можно непосредственно отнести на исполнение того или иного заказа:

- учитываются в течение месяца на счете 19/3, если заказы по ставке 18%,
- учитываются на сч. 19/6, если заказы по ставке 0%,
- прибавляются к стоимости материалов, если заказ по операциям, не подлежащим налогообложению.

Если поступившие материалы остаются на складе и не ясно, для какого

заказа они предназначены, НДС принимается к вычету в месяце поступления материалов. В дальнейшем, при списании материалов на заказы, не облагаемые НДС – суммы НДС восстанавливаются».

Из материалов выездной налоговой проверки, не опровергнутых Обществом, следует, что восстановление НДС по товарам (работам, услугам), списанным на затраты по заказу ШПЗ 20417014 МС-21 АО по договору №КР 1407-14 от 04.12.2014 с ОАО «Авиационное оборудование», в периоде их списания, произведено не было.

Следовательно, содержащийся в оспариваемом решении вывод об обязанности заявителя восстановить налог на добавленную стоимость (ранее правомерно принятый к вычету) в порядке, предусмотренном пп.2 п.3 ст. 170 НК РФ, а также положениями принятой в организации учетной политики, что составило за 4 квартал 2014 года 1 451 269 руб. - является законным и обоснованным. Соответственно, доначисление налога на добавленную стоимость за 4 квартал 2014 в указанной сумме, также является законным и обоснованным.

Доводы апелляционной жалобы судом апелляционной инстанции отклоняются, поскольку повторяют доводы, заявленные при рассмотрении дела в суде первой инстанции, им дана надлежащая правовая оценка. Несогласие с оценкой судом первой инстанции представленных в материалы дела доказательств не может являться основанием для отмены судебного акта суда первой инстанции. При этом у суда апелляционной инстанции отсутствуют основания полагать, что судом первой инстанции нарушены положения ст. 71 АПК РФ.

В соответствии с ч. 1 ст. 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган.

Частью 5 ст. 200 АПК РФ предусмотрено, что обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

В нарушение указанных норм Инспекцией представлены надлежащие доказательства законности принятого ненормативного акта.

Убедительных доводов, основанных на доказательственной базе, и опровергающих выводы суда первой инстанции апелляционная жалоба не

содержит, в силу чего удовлетворению не подлежит.

Принимая во внимание, что фактические обстоятельства, имеющие существенное значение для разрешения дела по существу, установлены судом первой инстанции на основании полного и всестороннего исследования, имеющихся в деле доказательств, им дана надлежащая правовая оценка судом первой инстанции, суд апелляционной инстанции не находит оснований для отмены или изменения обжалуемого судебного акта.

Суд первой инстанции не допустил нарушений норм процессуального права, влекущих отмену решения (часть 4 статьи 270 АПК РФ).

При указанных обстоятельствах суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что решение Арбитражного суда Воронежской области от 08.02.2017 по делу № А14-2237/2016 следует оставить без изменения, а апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Опытно-конструкторское бюро моторостроения» без удовлетворения.

Руководствуясь статьями 269, 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд

#### **ПО С Т А Н О В И Л:**

решение Арбитражного суда Воронежской области от 08.02.2017 по делу № А14-2237/2016 оставить без изменения, апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Опытно-конструкторское бюро моторостроения» – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу с момента его принятия и может быть обжаловано в кассационном порядке в Арбитражный суд Центрального округа в двухмесячный срок через арбитражный суд первой инстанции.

Председательствующий судья

М.Б. Осипова

Судьи

Н.А. Ольшанская

В.А. Скрынников